

Orpheu Santos Salles  
1921 - 2016



Av. Rio Branco, 14 / 18º andar  
Rio de Janeiro – RJ  
CEP: 20090-000  
Tel./Fax (21) 2240-0429  
editorajc@editorajc.com.br  
[www.editorajc.com.br](http://www.editorajc.com.br)

ISSN 1807-779X

**Tiago Salles**  
Editor-Executivo

**Erika Branco**  
Diretora de Redação

**Diogo Tomaz**  
Coordenador de Produção

**Rafael Rodrigues**  
Redator

**Ada Caperuto**  
Colaborou nessa edição

**Amanda Nóbrega**  
**Luci Pereira**  
Distribuição

**Aerographic**  
CTP, Impressão e Acabamento

**Sucursal - São Paulo**  
Raphael Santos Salles  
Praça Doutor João Mendes, 52,  
conj. 1301, Centro, São Paulo – SP  
CEP 01501-000  
Telefone: (11) 3112-0907

 [facebook.com/editorajc](https://facebook.com/editorajc)

Erramos: Na ed. 248 (abril), página  
11, o crédito correto da imagem é:  
Cleia Viana/ Câmara dos Deputados

Edição 250 • Junho de 2021 • Capa: Nelson Jr./STF

## CONSELHO EDITORIAL

**Bernardo Cabral** Presidente de Honra

### Luis Felipe Salomão

Presidente

Adilson Vieira Macabu  
Alexandre Agra Belmonte  
Ana Tereza Basilio  
André Fontes  
Antônio Augusto de Souza Coelho  
Antônio Carlos Martins Soares  
Antonio Saldanha Palheiro  
Antônio Souza Prudente  
Aurélio Wander Bastos  
Benedito Gonçalves  
Carlos Ayres Britto  
Carlos Mário Velloso  
Cármem Lúcia Antunes Rocha  
Dalmo de Abreu Dallari  
Darci Norte Rebelo  
Enrique Ricardo Lewandowski  
Erika Siebler Branco  
Ernane Galvêas  
Fábio de Salles Meirelles  
Gilmar Ferreira Mendes  
Guilherme Augusto Caputo Bastos  
Henrique Nelson Calandra  
Humberto Martins  
Ives Gandra Martins  
João Otávio de Noronha  
José Antonio Dias Toffoli

José Geraldo da Fonseca  
José Renato Nalini  
Julio Antonio Lopes  
Luiz Fernando Ribeiro de Carvalho  
Luís Inácio Lucena Adams  
Luís Roberto Barroso  
Luiz Fux  
Marco Aurélio Mello  
Marcus Faver  
Marcus Vinicius Furtado Coêlho  
Maria Cristina Irigoyen Peduzzi  
Maria Elizabeth Guimarães Teixeira Rocha  
Maurício Dinepi  
Mauro Campbell  
Maximino Gonçalves Fontes  
Nelson Tomaz Braga  
Paulo de Tarso Sanseverino  
Paulo Dias de Moura Ribeiro  
Peter Messitte  
Ricardo Villas Bôas Cueva  
Roberto Rosas  
Sergio Cavalieri Filho  
Sidnei Beneti  
Thiers Montebello  
Tiago Salles

### Instituições parceiras



Associação dos  
Magistrados Brasileiros



# A ARMADILHA RETÓRICA<sup>1</sup> DA SIMPLIFICAÇÃO PERSEGUIDA A QUALQUER CUSTO

RODRIGO FUX

Advogado

LEONEL PITZER

Advogado

As três principais propostas de reforma tributária<sup>2</sup> têm uma bandeira muito clara: a busca pela simplicidade.

Há uma percepção geral, muito enraizada no discurso dos supostos “Impulsionadores”<sup>3</sup> de que o sistema tributário é demasiadamente complexo – tanto que se torna irracional, um verdadeiro “manicômio jurídico”<sup>4</sup>.

De fato, segundo o relatório *Doing Business*, publicado anualmente pelo Banco Mundial, uma hipotética empresa brasileira de médio porte (fabricante de vasos de cerâmica, LTDA., exclusivamente dedicada ao mercado nacional) consumiu em média 1.501 horas em 2020 para declarar e pagar IR, VAT (ICMS) e tributos incidentes sobre o trabalho (IRRF, contribuições previdenciárias e sociais)<sup>5</sup>. A média entre os países da OCDE é inferior a 159 horas.

Não há dúvidas de que a complexidade excessiva é deletéria para o sistema. Cria obstáculos artificiais à eficiência alocativa do mercado<sup>6</sup>, aumenta a *deadweight loss*<sup>7</sup> e permite que os contribuintes bem assessorados (leia-se, com alto poder econômico) manobrem os chamados *loopholes* para reduzir a carga tributária das operações, enquanto os que não têm acesso a profissionais sofisticados pagam o tributo cheio – o que Klaus Tipke chamou de “imposto para tolos”<sup>8</sup>.

**“A busca incessante pela simplicidade, como mera oposição automática e irrefletida à complexidade desmedida, pode esconder uma ‘armadilha retórica’ muito perigosa. O fato desta última ser deletéria para o sistema, não significa que a sua antítese seja benéfica”**

Mas, a busca incessante pela simplicidade, como mera oposição automática e irrefletida à complexidade desmedida, pode esconder uma “armadilha retórica” muito perigosa. O fato desta última, como já dito, ser deletéria para o sistema, não significa que a sua antítese seja benéfica.

A simplicidade e a complexidade não são objetivos do sistema tributário. Como alerta Samuel Donaldson<sup>9</sup>, “*não há uma virtude inerente na simplicidade*”. São atributos que se justificam na medida em que – e apenas nessa extensão – promovam equidade e eficiência arrecadatória. Por isso Donaldson lembra que “*a complexidade é, antes de tudo, um meio para um fim*”.

Como a busca pela equidade exige uma maior individualização da carga fiscal e, conseqüentemente, uma discriminação mais precisa e pormenorizada das situações a serem alcançadas pela tributação progressiva, um sistema justo será, fatalmente e em boa medida, complexo. Em termos de arquitetura do sistema tributário, a complexidade é o preço a ser pago para a promoção da equidade.

E mais, a utilização de regras antielisivas para combater planejamentos agressivos, evasão e elisão tributárias, erosão das bases, tudo em prol da equidade e da eficiência arrecadatória, também induz à complexidade. A própria precisão técnica da legislação, necessária para assegurar a racionalidade científica ao sistema, carrega consigo certo grau de complexidade. Ou seja, a complexidade também é um custo da promoção da eficiência arrecadatória.

Além disso, o Direito, como ciência social, acompanha a realidade. Com a globalização, a diversificação das relações comerciais e de trabalho, o crescimento exponencial das atividades digitais, etc., o fenômeno tributário está se tornando inevitavelmente mais complexo a reboque da própria economia. Não foi por outra razão que Carlos Maximiliano, nos idos dos anos 1990, já acenava para ideia de que “não pode o Direito isolar-se do ambiente em que vigora, deixar de atender às outras manifestações da vida social e econômica. (...) As mudanças econômicas e sociais constituem o fundo e a razão de ser de toda a evolução jurídica; e o Direito é feito para traduzir em disposições positivas e imperativas toda a evolução social”<sup>10</sup>.

Por isso, a simplificação do sistema não deve ser perseguida como um fim em si mesmo, uma espécie de olimpo, tal como o fazem os reformistas.



Rodrigo Fux

A questão sensível que se apresenta é: qual é o ponto ótimo da complexidade? Em que medida a complexidade é necessária, ou mesmo desejável, para a promoção da equidade e da eficiência arrecadatória?

A Análise Econômica do Direito (AED) pode ser um interessante instrumento para iluminar o direito tributário nessa análise.

Em razão da concreta aproximação entre as famílias da *Civil Law* e da *Common Law* no sistema pátrio<sup>11</sup>, vem crescendo no Brasil o estudo da denominada Análise Econômica do Direito, de origem anglo-saxônica, cujo berço foi a Escola de Chicago.

“Em termos de arquitetura do sistema tributário, a complexidade é o preço a ser pago para a promoção da equidade”



A AED é uma escola de pensamento que busca, mediante a aplicação de ferramentas da microeconomia, auxiliar e propor desenhos normativos mais eficientes para que valores e direitos socialmente desejados sejam alcançados. Uma espécie de ponderação de princípios, valores e normas, incrementada por dados empíricos e noções de contextualismo e consequencialismo.

O Professor Ivo Gico Jr. costuma dizer que a AED tem o foco na floresta, e não na árvore, na medida em que procura empreender uma análise sistêmica dos institutos e a repercussão desta na vida prática.

Muito diferente de uma inovação ou mesmo de um devaneio, essa escola de pensamento é apenas mais uma ferramenta à disposição dos operadores e intérpretes do Direito para a construção do raciocínio jurídico e para a solução das controvérsias<sup>12</sup> <sup>13</sup>. Trata-se indiscutivelmente, ao nosso ver, de um dos vetores do futuro<sup>14</sup>.

O mote da AED é, em linhas gerais, a busca incessante pela eficiência, sempre que possível reduzindo os denominados custos de transação. Mas isso não significa dizer que os adeptos dessa escola ignorem o Direito, a *ratio essendi* dos institutos, tampouco os objetivos almejados pelo legislador. Muito pelo contrário, essa busca pela eficiência encontra limites intransponíveis, por exemplo, nos direitos fundamentais e princípios estruturantes do sistema.

Portanto, à luz da AED, o Estado deve, sim, perseguir com afincos a eficiência do sistema tributário, reduzindo os custos de transação que lhe são inerentes<sup>15</sup>, sem, contudo, fechar os olhos para os objetivos desse mesmo sistema, dentre os quais destaca-se a promoção da equidade, que necessariamente exige certo grau de complexidade.

Abordando debate estruturalmente análogo – atinente ao formalismo no Judiciário – Cass R. Sunstein concluiu no texto *“Must Formalism Be Defended Empirically?”*, que a solução está em um *“continuum”*, ou seja, em uma gradação, jamais nos extremos<sup>16</sup>.

Segundo o autor, para que saibamos se o *“formalismo”* é desejável, devemos nos indagar *“se um Judiciário não formalista levará a erros e injustiças”* e (b) *“se a legislação antecipará possíveis erros e injustiças, corrigindo-os quando ocorrerem, com um custo relativamente baixo”*<sup>17</sup>.

Em suma, no desiderato da eficiência pretendida pelo legislador, a AED sugere que o debate a respeito das reformas tributárias merece verdadeiro giro metodológico para que outros pilares do sistema tributário sejam analisados não só com os olhos da *“simplificação”*.

É preciso abandonar a ideia – que movimentou as propostas de reforma tributária que estão na pauta

– de que a busca contínua pela simplificação desaguará, como mágica, na eficiência para começar a avaliar qual é a dimensão de complexidade necessária para a promoção dos objetivos do sistema, especialmente da equidade.

Essa nova perspectiva, com a digital da AED, possibilitará que as reformas encontrem um ponto ótimo da complexidade – que, de um lado, permita a redução dos custos de transação relacionados à tributação, mas de outro, garanta a equidade do sistema e a eficiência arrecadatória.



#### NOTAS

1 Valendo-nos da feliz expressão cunhada pelo Professor Carlos Alexandre Campos no Grupo de Estudos sobre Complexidade Tributária em andamento no PPGD da UERJ neste semestre.

2 PEC n.º 45, PEC n.º 110 e PL 3887/2020.

3 No romance de Ayn Rand (*“Atlas Shrugged”*, 1957), Atlas representa os *“Impulsionadores”* – os poucos talentosos que suportariam o peso do mundo econômico. Eles entram em greve contra a tributação e a complexidade excessivas, deixando o mundo em desordem e – teoricamente – demonstrando o quanto são indispensáveis.

4 Expressão utilizada por Alfredo Augusto Becker para designar o caos do sistema antes da edição do Código Tributário Nacional.

5 Doing Business, acessado em 18/05/2021.

6 Na tentativa de fugir da complexidade excessiva, empresas brasileiras optam por formas de organização (em termos setoriais, geográficos, de porte e de terceirização de atividades), que são absolutamente ineficientes sob o ponto de vista econômico.

7 Com o acréscimo do custo necessário para a arrecadação dos tributos.

8 TIPKE, Klaus. *“Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

9 DONALDSON, Samuel A. *“The Easy Case Against Tax Simplification”*. Original: *“Although simplicity is not an inherent virtue, we should not warmly embrace tax complexity either. Indeed, complexity too is but a means to an end. In general, this article has shown that complexity can be helpful (sometimes necessary) in enhancing equity and efficiency”*.

10 MAXIMILIANO, Carlos. *“Hermenêutica e Aplicação do Direito”*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

11 FUX, Luiz; FUX, Rodrigo. *“O novo Código de Processo Civil à luz das lições de José Carlos Barbosa Moreira, um gênio para todos os tempos”*. Revista da EMERJ, volume 20, 2018.

12 RIBEIRO, Leonardo Coelho. *“O direito administrativo como ‘caixa de ferramentas’ – uma nova a bordagem da ação pública”*. São Paulo: Malheiros, 2016.

13 SALAMA, Bruno Meyerhof. *“O que é direito e economia”*. TIMM, Luciano Benetti (Organização). *“Direito & Economia”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

14 Há muito Norberto Bobbio sustentou que *“a ciência jurídica não é mais uma ilha, mas uma região entre outras de um vasto continente”* (BOBBIO, Norberto. *“Dalla Struttura alla Funzione: Nuovi Studi di Teoria del Diritto”*. Milão: Edizioni di Comunità, 1977).

15 A tributação em si deveria ser considerada enquanto custo de transação, máxime porque se trata de fator fundamental para o desenvolvimento das atividades econômicas. Em última análise, o sistema de tributação abrange não só a carga tributária significativa, como também um emaranhado complexo de deveres instrumentais associados ao cumprimento de obrigações impostas pela Fazenda Pública, ad exemplum, *“(i) a necessidade de determinado cadastro prévio no ente tributante; (ii) elaboração e escrituração de determinados livros fiscais; (iii) elaboração de declarações para o cálculo do montante devido; (iv) atendimento de solicitações das autoridades fiscais.”* (RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; NEVES, Barbara das. *“A Análise Econômica do Direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária”*. Revista de Direito Brasileiro, n.º 10, 2020).

16 SUSTEIN, Cass R. *“Must Formalism Be Defended Empirically?”* John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper.

17 Idem.